

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE JUSTICIA

**15657** *Resolución de 5 de diciembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la registradora Mercantil VI de Valencia, por la que se rechaza el depósito de cuentas de una sociedad correspondiente al ejercicio 2016.*

En el recurso interpuesto por don J. V. D. G., abogado, en nombre y representación de la sociedad «Eladental Valencia, S.L.», contra la nota de calificación extendida por la registradora Mercantil VI de Valencia, doña Isabel Querol Sancho, por la que se rechaza el depósito de cuentas de dicha sociedad correspondiente al ejercicio 2016.

##### Hechos

###### I

Se solicitó, en relación a la sociedad expresada, del Registro Mercantil de Valencia la práctica del depósito de las cuentas correspondientes al ejercicio 2016 con presentación de la documentación correspondiente.

###### II

La referida documentación fue objeto en el Registro Mercantil de Valencia de la siguiente nota de calificación: «Notificación de calificación Isabel Querol Sancho, Registradora Mercantil de Valencia Mercantil, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, he resuelto no practicar el depósito solicitado conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho: Hechos Diario/Asiento: 39/38237 F. presentación: 28/07/2017 Entrada: 2/2017/538.587,0 Sociedad: Eladental Valencia Sociedad Limitada Ejercicio depósito: 2016 Fundamentos de Derecho (defectos) 1.–No consta en el apartado correspondiente de la Hoja de datos generales de identificación IDP 2, los días que determinan el periodo medio de pago a proveedores, con indicación numérica. En su caso, deberá indicarse la causa de no consignar cifras en el apartado 01903 de la hoja destinada a Datos Generales de Identificación e Información Complementaria IDP1 IDA1. O.M. JUS/471/2017 de 19 de Mayo -BOE 25/05/2017- y Artículo 368 del Reglamento del Registro Mercantil (R.D. 1784/1996, de 19 de Julio). Defecto de carácter subsanable. No se acompaña el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, siendo de advertir que se deberá adecuar, en su caso, la identificación de las cuentas en la certificación del acta de la Junta. Artículo 34 del Código de Comercio. Defecto de carácter subsanable (...) En relación con la presente calificación (...) Valencia, a 21 de agosto de 2017 La registradora».

###### III

Contra la anterior nota de calificación, don J. V. D. G., abogado, en nombre y representación de sociedad «Eladental Valencia, S.L.», interpuso recurso el día 22 de septiembre de 2017 en virtud de escrito en el que alega lo siguiente: Primero.–Que al amparo de la reducción de obligaciones contables para el ejercicio 2016, Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, y dentro del ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad para Pymes se han producido las siguientes modificaciones: se elimina el estado de cambios en el patrimonio neto en la formulación de las cuentas anuales de las empresas que utilicen los modelos Pymes y modelo abreviado, dejando de ser obligatorio y de conformidad con la previsión del artículo 34 del Código de Comercio. De acuerdo a la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, el período medio de pago a proveedores no forma parte de la información obligatoria que, de acuerdo con dicha Directiva, tienen que proporcionar las pequeñas empresas en sus cuentas anuales. En consecuencia, las empresas que presentan el modelo Pyme pueden eliminar el período medio de pago a proveedores sin necesidad de indicar razón alguna, que no viene requerida por ninguna disposición legal; Segundo.—Que las cuentas anuales han sido elaboradas utilizando el asistente que proporciona el propio Registro Mercantil, sin que ya se haya producido ningún error de cumplimentación; Tercero.—Que se ignora por qué a unas empresas se les aplica el defecto y a otras no, y Cuarto.—Que se opone a la minuta girada porque no puede generar un coste económico la calificación defectuosa.

## IV

La registradora Mercantil emitió informe el día 29 de septiembre de 2017, ratificándose en su calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

**Fundamentos de Derecho**

Vistos los artículos 34 y 35 del Código de Comercio; 253, 254, 260 y 261 de la Ley de Sociedades de Capital; la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales; los artículos 1.1 del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre; 366 y 368 del Reglamento del Registro Mercantil; la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación; la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de enero de 2016, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de febrero de 2005, 17 de febrero de 2006, 29 de enero de 2007 y 2 de enero y 7 de noviembre de 2017.

1. La nota de defectos resuelve no practicar el depósito de las cuentas anuales de la sociedad cuyas cuentas se presentan por dos motivos: por no constar en el apartado correspondiente el dato relativo al período medio de pago a proveedores o, en su caso, por no expresarse la causa para no hacerlo y por no acompañar el estado de cambios en el patrimonio neto.

Con carácter previo es preciso hacer referencia a las dos cuestiones que el recurrente pone de relieve en su escrito de recurso y que, por no afectar a la cuestión de fondo, esta Dirección General entiende que deben ser contestadas con anterioridad.

Por lo que se refiere a la primera, el recurrente afirma que desconoce por qué se aplican criterios distintos (arbitrarios, se dice), a las distintas sociedades. Es preciso recordar, una vez más, que el registrador, de conformidad con el artículo 18 del Código de Comercio, al llevar a cabo el ejercicio de su competencia de calificación de los documentos presentados a inscripción no está vinculado, por aplicación del principio de independencia en su ejercicio, por las calificaciones llevadas a cabo por otros registradores o por las propias resultantes de la anterior presentación de otros títulos, circunstancia que por otra parte, no resulta del expediente y que constituye una mera afirmación de parte (cfr., por todas, las Resoluciones de 9 y 13 de marzo, 4 de abril, 8 y 22 de mayo de 2012 y 7 de marzo, 3, 27, 29 y 30 de abril, 3, 4, 6, 7, 21, 22, 23 y 24 de junio y 18 de junio de 2013).

Por lo que se refiere a la cuestión relativa a los honorarios girados como consecuencia de la presentación de la documentación en el Registro Mercantil para su depósito y subsiguiente calificación, sin necesidad de prejuzgar resolución alguna, es preciso recordar de nuevo que el artículo 326 de la Ley Hipotecaria dispone lo siguiente: «El recurso deberá recaer exclusivamente sobre las cuestiones que se relacionen directa e inmediatamente con la calificación del Registrador, rechazándose cualquier otra pretensión basada en otros motivos o en documentos no presentados en tiempo y forma».

En base a dicho precepto, es continua doctrina de esta Dirección General (por todas, Resolución de 14 de julio de 2017, basada en el contenido del artículo y en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, Sentencia de 22 de mayo de 2000), que el objeto del expediente de recurso contra calificaciones de registradores de la Propiedad y Mercantil es exclusivamente la determinación de si la calificación es o no ajustada a Derecho.

Las pretensiones relativas a la impugnación o revisión de honorarios de los registradores mercantiles deben llevarse a cabo por el trámite procedimental oportuno (disposición adicional cuarta del Decreto 757/1973, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Arancel de los Registradores Mercantiles), por lo que esta Dirección General no realizará, en sede de resoluciones en materia de recursos contra calificaciones de los registradores, pronunciamiento alguno.

2. Entrando en la cuestión de fondo, tanto el Código de Comercio como la Ley de Sociedades de Capital establecen la obligación, al término del ejercicio social, de formular las cuentas anuales y, tras su aprobación, de proceder a su depósito en el Registro Mercantil.

Como resulta del artículo 34.1 del Código de Comercio: «Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal».

De conformidad con el artículo 35.5 y 6 del mismo cuerpo legal: «5. La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. 6. En cada una de las partidas de las cuentas anuales deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. Cuando ello sea significativo para ofrecer la imagen fiel de la empresa, en los apartados de la memoria se ofrecerán también datos cualitativos relativos a la situación del ejercicio anterior».

Por su parte, la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (en la redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 diciembre, que modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo), establece lo siguiente: «Todas las sociedades mercantiles incluirán de forma expresa en la memoria de sus cuentas anuales su período medio de pago a proveedores».

3. Con el fin de homogeneizar la elaboración de las cuentas anuales y facilitar el conocimiento derivado de su depósito y publicidad, la Ley exige que todas las partidas estén formuladas expresando los valores en euros (artículo 34.5 del Código de Comercio),

así como que su estructura y contenido se ajuste a los modelos debidamente aprobados (artículos 35.7 del Código de Comercio y 254.3 de la Ley de Sociedades de Capital).

Para el ejercicio a que se refiere la presente, los modelos a que se refiere la Ley están contenidos en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, cuyo artículo primero reitera el carácter obligatorio de los mismos. Entre otras, la Orden Ministerial presenta como novedad, la sustitución de la hasta ahora hoja conteniendo los datos generales de identificación con la denominada hoja de «Datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española», a la que se le añade una hoja adicional, con información sobre la aplicación de los resultados y el período medio de pago a proveedores.

La Orden recoge en su Anexo I los modelos normalizados, y por lo que se refiere al modelo de cuentas abreviado y al modelo Pyme, las identificadas como IDA2 y IDP2, se titulan: Datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española (aplicación de resultados y período medio de pago a proveedores). Dicha previsión es fruto de la habilitación normativa contenida en la disposición final tercera del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

4. Cifándonos al objeto de este expediente y por lo que se refiere a la información relativa al período medio de pagos a proveedores durante el ejercicio, los modelos normalizados contemplan una única casilla (con una doble ventana para el ejercicio corriente y el anterior), en la que se ha de expresar el dato en «días».

Este formato específico contenido en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, obedece a su vez a la previsión contenida en el artículo 6.3 de la Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el período medio de pago a proveedores en operaciones comerciales (dictada en virtud de la habilitación contenida en el apartado tercero de la misma Disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, a que antes se hizo referencia).

A su vez, el formato de presentación del resultado en días (que constituye el apartado correspondiente de las hojas IDA2 y IDP2 -epígrafe 94705-), es fruto de la fórmula de cálculo del período medio de pago a proveedores que para sociedades que elaboren la memoria en modelo abreviado o en formato Pymes, establece el artículo 5, apartado 5 de la misma resolución. La fórmula para obtener el dato que se ha de hacer constar es la siguiente:

$$\text{Periodo medio de pago} = \frac{\text{Saldo medio acreedores comerciales}}{\text{Compras netas y gastos por servicios exteriores}} \times 365$$

El mismo apartado 5 aclara que: «A estos exclusivos efectos, el concepto de acreedores comerciales engloba las partidas de proveedores y acreedores varios por deudas con suministradores de bienes o servicios incluidos en el alcance de la regulación en materia de plazos legales de pagos. El concepto de compras netas y gastos por servicios exteriores engloba los importes contabilizados como tales en los subgrupos propuestos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas».

5. De la regulación expuesta resulta, sin asomo de duda, que la obligación de expresar en la hoja correspondiente el periodo medio de pago a proveedores durante el ejercicio incumbe a todas las sociedades mercantiles. No otra cosa expresa con rotunda claridad la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, que se ha transcrito más arriba.

Es cierto que, como consecuencia del sistema de cálculo, para que pueda existir un resultado en días, es preciso que exista una cifra de divisor de la ecuación y de dividendo distinta de cero. O lo que es lo mismo, el resultado de la fórmula no puede ser un número de días si no existe una cifra de saldo medio o una cifra de compras y gastos.

La cuestión es trascendental porque si la sociedad que deposita cuentas ha carecido de acreedores comerciales durante el ejercicio o de compras y gastos por servicios exteriores, es evidente que no puede expresar un período medio de pago. La consignación en el epígrafe correspondiente (01903), de las hojas IDA1 e IDP1, sobre datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española, de que la empresa está inactiva es suficiente para justificar la ausencia de datos en los epígrafes relativos al periodo medio de pago a proveedores.

No ocurre así en la sociedad que presenta las cuentas cuyo depósito se solicita que ni ha cumplimentado el dato correspondiente al período medio de pago a proveedores ni ha expresado en la hoja correspondiente motivo alguno que le exima del cumplimiento de la obligación legal.

No es óbice la afirmación que contiene el escrito de recurso relativa a que el sistema informático no ha producido error, pues no pueden confundirse aquellos supuestos en los que se entiende que el error o falta de información obligatoria debe impedir la generación de los ficheros informáticos para la presentación telemática (de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Orden y cuya definición viene contemplada en el Anexo III), con el cumplimiento y formalización de los requisitos legalmente exigibles que necesariamente deben constar cumplimentados en los modelos normalizados cualquiera que sea la forma en que se presenten a depósito. A lo anterior hay que añadir que, como recentísimamente ha afirmado este Centro Directivo (Resoluciones de 7 de noviembre de 2017), existen supuestos en los que las circunstancias resultantes de la memoria o del impreso oficial eximen de la constancia de determinados datos sin que por ello exista error alguno que deba detectar el sistema.

Procede en consecuencia, la desestimación de este motivo de recurso.

6. No ocurre así con el segundo motivo relativo a la falta de acompañamiento del estado de cambios en el patrimonio neto. Como resulta del inciso final del artículo 34 del Código de Comercio transcrito más arriba: «El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal».

El Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, a que se ha hecho referencia más arriba y por el que se modifica el Plan General de Contabilidad y normas adicionales, determina en su artículo 1.1 lo siguiente (en modificación del Plan General de Contabilidad): «Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados». Como pone de relieve su Exposición de Motivos el Real Decreto tiene como finalidad llevar a cabo las previsiones de la Directiva 2013/34/UE, del Parlamento y del consejo de 26 de junio de 2013 de simplificación de las obligaciones contables de las empresas de pequeño tamaño, añadiendo que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales, suprimiendo el carácter obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto para las pequeñas empresas, así como determinada información a incluir en el modelo de memoria abreviada.

De conformidad con dicha previsión, la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las

cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, al explicar las novedades incluidas en los modelos, afirma (apartado A.2.2): «En el apartado de «Identificación de los documentos contables cuyo depósito se solicita» se elimina el Estado de cambios en el patrimonio neto en los modelos abreviado y de Pymes», previsión que se confirma en las instrucciones para cumplimentar los modelos que resultan del Anexo I de la Orden.

La registradora Mercantil afirma en su informe que los respectivos certificados de acuerdos de aprobación de las cuentas de las sociedades cuyos depósitos se han rechazado contienen la afirmación de que las cuentas contienen el estado de cambios en el patrimonio neto. Dejando de lado el hecho de que este motivo no resulta de la nota de defectos lo que impide al recurrente pronunciarse al respecto (cfr. artículos 326 y 327 de la Ley Hipotecaria y Resoluciones de 29 de febrero de 2012 y 17 de febrero y 3 de abril de 2017), lo cierto es que de la normativa expuesta resulta, sin asomo de duda, el carácter no obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto así como el carácter no obligatorio de presentación a depósito para las empresas acogidas al sistema de formulación de cuentas en modelo abreviado o en formato Pymes. Procede en consecuencia la estimación del motivo de recurso.

7. A la luz de las consideraciones anteriores esta Dirección General acuerda en relación al recurso interpuesto por la sociedad «Eladental Valencia, S.L.»:

– Desestimar el motivo de recurso y confirmar el acuerdo de la registradora sobre la obligatoriedad de hacer constar el período medio de pago a proveedores (en la correspondiente hoja IDA2 o IDP2) o la expresión en la hoja correspondiente (IDA1 o IDP1), del motivo que exima del cumplimiento de la obligación legal.

– Estimar el motivo de recurso y revocar el acuerdo de la registradora sobre la obligatoriedad de acompañar a los modelos oficiales de depósito de cuentas en los formatos de cuentas abreviadas (salvo el supuesto de realización de balance en modelo normal), o Pymes del estado de cambios en el patrimonio neto.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado resolver el recurso en los términos expresados.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, y los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 5 de diciembre de 2017.–El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gállego.